SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

1° dicembre 2005 *

Nei procedimenti riuniti C-394/04 e C-395/04,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Symvoulio tis Epikrateias (Grecia) con decisioni 16 giugno 2004, pervenute in cancelleria il 17 settembre 2004, nelle cause

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

contro

Ypourgos Oikonomikon,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il greco.

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 29 giugno 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, dal sig. K. Karlis, dikigoros;

— per il governo greco, dalle sig.re E.-M. Mamouna e S. Trekli e dal sig. V. Kyriazopoulos, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing e dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agenti;

— per il governo cipriota, dalla sig.ra A. Miltiadou-Omirou, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 settembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione, in particolare, dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state proposte nell'ambito di una controversia che oppone il Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (in prosieguo: l'«Ygeia»), persona giuridica di diritto privato il cui oggetto sociale consiste nella prestazione di cure ospedaliere e mediche, all'Ypourgos Oikonomikon (Ministero delle Finanze), in merito al rifiuto del Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (servizio delle imposte di Atene incaricato della fiscalità delle società per azioni) di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in quanto operazioni strettamente collegate all'ospedalizzazione e alle cure mediche, la fornitura di servizi telefonici e dell'uso della televisione alle persone ospedalizzate, nonché la fornitura di posti letto e di vitto ai loro accompagnatori.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

4 L'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della stessa direttiva così recita:

«b) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

— non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

— siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto».

La normativa nazionale

5 L'art. 18, n. 1, della legge n. 1642/1986, «relativa all'applicazione dell'[IVA] e ad altre disposizioni» (FEK A΄ 125), così recita:

«Sono esonerate dall'imposta:

(...)

d) l'ospedalizzazione e le cure mediche, nonché la fornitura di beni e la prestazione di servizi ad esse strettamente connesse, effettuate da persone legalmente autorizzate. Sono equiparate a tali prestazioni anche quelle offerte da stabilimenti di cura e termali».

La causa principale e la questione pregiudiziale

6 In seguito all'ispezione dei libri contabili dell'Ygeia per gli esercizi fiscali relativi agli anni 1992 e 1993, il servizio delle imposte di Atene incaricato della fiscalità delle società per azioni ha ritenuto che le entrate da essa realizzate, da un lato, con la fornitura di servizi telefonici e dell'uso della televisione alle persone ospedalizzate e, dall'altro, con la fornitura di posti letto e di vitto ai loro accompagnatori dovessero essere assoggettate ad IVA, in quanto tali prestazioni non possono essere considerate come operazioni strettamente legate all'ospedalizzazione e alle cure mediche. Di conseguenza, essa ha rettificato il debito d'imposta della detta società con due decisioni distinte riguardanti ciascuno dei due anni considerati.

7 L'Ygeia ha proposto dei ricorsi contro tali decisioni dinanzi al Dioikitiko Protodikeio Athinon (tribunale amministrativo di primo grado di Atene) quindi, in appello, dinanzi al Dioikitiko Efeteio Athinon (Corte d'appello amministrativa di Atene). A sostegno dei suoi ricorsi, l'Ygeia ha sostenuto che le prestazioni di servizi in esame contribuiscono alle cure delle persone ospedalizzate e al mantenimento delle loro relazioni sociali e, di conseguenza, alla loro più rapida guarigione, con la creazione di una condizione psicologica favorevole. Tali ricorsi sono stati respinti in quanto le prestazioni controverse non possono essere considerate come strettamente connesse all'ospedalizzazione, poiché sono dirette a facilitare il soggiorno dei malati negli istituti ospedalieri senza contribuire alle cure che vengono loro prestate.

8 L'Ygeia ha impugnato dinanzi al Symvoulio tis Epikrateias (Consiglio di Stato) le sentenze pronunciate dalla Corte d'appello amministrativa.

9 Nelle decisioni di rinvio, tale giudice indica che è pacifico che l'Ygeia, in quanto persona giuridica di diritto privato, soddisfa le condizioni di esenzione dall'IVA per quanto riguarda le cure ospedaliere e mediche, nonché le operazioni ad esse strettamente connesse. La sola questione che si pone, a suo giudizio, riguarda il se le prestazioni controverse rientrino o meno nella nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche.

10 Il giudice del rinvio rileva in proposito che tale nozione non è definita all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva. Tuttavia esso osserva che, sulla base dei criteri enunciati all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), di tale direttiva, si potrebbe ritenere che un'operazione è strettamente connessa all'ospedalizzazione e alle cure mediche quando, da un lato, essa è indispensabile per compiere le operazioni esentate e, dall'altro, non è destinata a procurare entrate supplementari a colui che effettua le prestazioni esentate. D'altronde esso aggiunge che, nella sentenza 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier (Racc. pag. I-12911, punti 33-35), la Corte ha dichiarato che la questione se un'operazione rientri nella nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» dipende dalla sua natura accessoria. Ciò implica che deve essere stabilito se tale operazione costituisca per i suoi destinatari un mezzo che permette loro di fruire di altri servizi nelle migliori condizioni, o se costituisca per essi un fine a sé stante.

11 Pertanto, il Symvoulio tis Epikrateias ha deciso, nell'ambito del ricorso riguardante il periodo di imposizione corrispondente all'anno 1992, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale (causa C-394/04):

«Se prestazioni effettuate dai soggetti di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della [stessa direttiva], consistenti nella concessione dell'uso del telefono e della

televisione ai pazienti nonché nella fornitura di vitto e posto letto ai loro accompagnatori, debbano essere qualificate come strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, ai sensi della citata disposizione, in quanto accessorie rispetto alla cura nonché ad essa indispensabili».

12 Per quanto riguarda il periodo di imposizione corrispondente all'anno 1993, tale giudice decide di sospendere il procedimento dinanzi ad esso pendente fino alla pronuncia della Corte sulla questione summenzionata (causa C-395/04).

13 Con ordinanza del presidente della Corte 14 ottobre 2004, le cause C-394/04 e C-395/04 sono state riunite ai fini delle fase scritti ed orale, nonché della sentenza.

Sulla questione pregiudiziale

14 Il giudice del rinvio, con la sua questione, chiede, in sostanza, se la fornitura, da parte di un istituto di cure tra quelli di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, di servizi telefonici e dell'uso della televisione alle persone ospedalizzate, nonché la fornitura da parte di tale istituto di posti letto e di vitto ai loro accompagnatori, costituiscano operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi di tale disposizione.

15 A titolo preliminare, si deve rammentare che, secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un

soggetto passivo (sentenze 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5811, punto 43, e 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 29). Le esenzioni in parola costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 15, e 8 marzo 2001, causa C-240/99, Skandia, Racc. pag. I-1951, punto 23).

16 Inoltre l'art. 13, parte A, della sesta direttiva mira ad esentare dall'IVA talune attività di interesse generale. Tale disposizione non esclude peraltro tutte le attività d'interesse generale dall'applicazione dell'IVA, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v., in particolare, sentenze 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry, Racc. pag. I-7053, punto 18, e 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I-13711, punto 60).

17 Come dichiarato in precedenza dalla Corte, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» all'ospedalizzazione ed alle cure mediche (sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punto 22). Tuttavia, dalla formulazione stessa di tale disposizione emerge che essa non riguarda prestazioni che non presentano alcun nesso con l'ospedalizzazione dei destinatari di tali prestazioni né con le cure mediche cui questi ultimi sono eventualmente sottoposti (sentenza Dornier, cit., punto 33).

18 Pertanto, le prestazioni rientrano nella nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» all'ospedalizzazione o a cure mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva solo quando tali trattamenti sono effettivamente eseguiti come prestazioni accessorie all'ospedalizzazione dei destinatari o a cure mediche cui questi ultimi sono stati sottoposti e che costituiscono la prestazione principale (sentenza Dornier, cit., punto 35).

19 Dalla giurisprudenza risulta che una prestazione può essere considerata come accessoria ad una prestazione principale quando non costituisce un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore (v., in tal senso, in particolare, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punto 24, e Dornier, cit., punto 34).

20 A tale proposito, l'Ygeia afferma che le prestazioni di alloggio e vitto agli accompagnatori sostengono sul piano psicologico le persone ospedalizzate, permettendo in tal modo un migliore recupero della loro salute, e aiutano queste ultime nei casi in cui, a causa della loro condizione, esse non siano in grado di compiere da sole gli atti della vita normale, riducendo così in parte il carico di lavoro del personale ospedaliero ausiliario. Per quanto riguarda i servizi telefonici e l'uso della televisione forniti alle persone ospedalizzate, essi permetterebbero a queste ultime di rimanere in contatto con il mondo esterno, il che le porrebbe in una condizione psicologia idonea ad assicurare una convalescenza più rapida e ridurrebbe, in tal modo, il costo finale dell'ospedalizzazione. Secondo l'Ygeia, ne consegue che il criterio pertinente al fine di stabilire se tali prestazioni rientrano o meno nella nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche è la volontà del malato stesso, che ha chiesto di fruire di tali prestazioni in quanto le ha ritenute necessarie al suo ristabilimento.

21 Tale argomento non può essere accolto.

22 Al fine di stabilire se prestazioni come quelle in questione nella causa principale costituiscono il modo di fruire nelle migliori condizioni dei servizi di ospedalizzazione e di cure mediche dispensati dalla Ygeia, occorre, come hanno sottolineato la Commissione delle Comunità europee e tutti i governi degli Stati membri che hanno presentato osservazioni, tener conto dello scopo per cui tali prestazioni sono fornite (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, cit., punto 24).

23 Infatti l'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva è intesa a garantire che il beneficio delle cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 23).

24 Orbene, le cure mediche e ospedaliere a cui tale disposizione si riferisce sono, secondo la giurisprudenza, quelle che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute (sentenza Dornier, cit., punto 48).

25 Di conseguenza, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dall'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva, ne consegue che solo le prestazioni di servizi che si inseriscono logicamente nell'ambito della fornitura dei servizi di ospedalizzazione e di cure mediche e che costituiscono una tappa indispensabile nel processo di prestazione di tali servizi per conseguire gli scopi terapeutici perseguiti da questi ultimi possono costituire «operazioni (...) strettamente connesse» ai sensi di tale disposizione. Infatti, solo tali prestazioni sono idonee a influire sul costo delle cure mediche che l'esenzione in parola permette di rendere accessibili ai privati.

26 Tale constatazione è confermata, come fanno giustamente valere i governi degli Stati membri che hanno presentato osservazioni, dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), primo trattino, di tale direttiva, secondo cui gli Stati membri devono escludere dal beneficio dell'esenzione le prestazioni di servizi previste, in particolare, al n. 1, lett. b), dello stesso articolo, se esse non sono indispensabili al compimento delle operazioni esentate. Infatti, come l'avvocato generale ha osservato ai paragrafi 30-32 delle sue conclusioni, tale disposizione, che ha carattere obbligatorio per gli Stati membri, enuncia condizioni che devono essere prese in considerazione ai fini dell'interpretazione delle varie fattispecie di esenzione ivi previste che, come quella

di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della stessa direttiva, riguardano prestazioni o forniture che sono «strettamente connesse» o che hanno uno «stretto legame» con un'attività di interesse generale.

27 Inoltre, occorre rilevare che, ai punti 48 e 49 della citata sentenza Commissione/Germania, la Corte ha già giudicato, in merito all'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva riguardante le prestazioni di servizi «strettamente connesse» all'insegnamento universitario, che la realizzazione a titolo oneroso di progetti di ricerca, benché possa essere considerata come molto utile all'insegnamento universitario, non è indispensabile per raggiungere l'obiettivo da questo perseguito, cioè, in particolare, la formazione degli studenti al fine di consentire loro di esercitare un'attività professionale e che, pertanto, non può rientrare in tale esenzione.

28 In considerazione dello scopo dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva, e alla luce della formulazione del n. 2, lett. b), di tale articolo, tali osservazioni valgono anche, come ha indicato in sostanza l'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, per l'interpretazione della nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche, menzionate nella prima di tali disposizioni.

29 Ne consegue che prestazioni di servizi che, come quelle in esame nella causa principale, sono idonee a migliorare la comodità e il benessere delle persone ospedalizzate non sono, in generale, suscettibili di beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva. La conclusione può essere diversa solo se tali prestazioni sono indispensabili per conseguire le finalità terapeutiche perseguite dai servizi di ospedalizzazione e di cure mediche nell'ambito delle quali esse sono state fornite.

30 È compito del giudice del rinvio, in considerazione di tutti gli elementi concreti della controversia dinanzi ad esso pendente e, se del caso, del contenuto delle prescrizioni mediche effettuate per i pazienti interessati, definire il carattere delle prestazioni fornite.

31 Tali constatazioni non sono rimesse in questione dalla circostanza, allegata dalla Ygeia, secondo cui la nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva, in considerazione della finalità dell'esenzione (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 23). Infatti, come risulta già dal punto 25 della presente sentenza, assoggettare all'IVA prestazioni che non hanno carattere accessorio non ha l'effetto di aumentare il costo dell'ospedalizzazione e delle cure mediche che tale disposizione intende mantenere accessibili ai privati, poiché tali prestazioni non sono indispensabili al conseguimento delle finalità terapeutiche a cui esse sono dirette (v., in tal senso, sentenza 20 novembre 2003, causa C-307/01, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, Racc. pag. I-13989, punto 59).

32 D'altronde, come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 47 delle sue conclusioni, l'assoggettamento di tali prestazioni all'IVA è conforme al principio di neutralità fiscale, che osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (sentenza 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20).

33 Infatti, contrariamente a quanto afferma l'Ygeia e come ha giustamente sostenuto il governo tedesco, un istituto di cura, quando fornisce prestazioni come quelle controverse, opera in concorrenza con i soggetti passivi che forniscono prestazioni della stessa natura, come i fornitori di servizi telefonici e dell'uso della televisione per quanto riguarda i servizi di tale natura proposti alle persone ospedalizzate, nonché gli alberghi e ristoranti per quanto riguarda le prestazioni alberghiere fornite ai loro accompagnatori.

34 Così, in conformità dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), secondo trattino, della sesta direttiva, prestazioni come quelle in discussione nella causa principale devono anch'esse essere escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della stessa direttiva se sono essenzialmente dirette a procurare alla persona che le fornisce entrate supplementari, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio sulla base degli elementi concreti della controversia dinanzi ad esso pendente.

35 Di conseguenza, occorre rispondere alla questione sollevata che la fornitura, da parte delle persone di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, di servizi telefonici e dell'uso della televisione alle persone ospedalizzate, nonché la fornitura da parte delle stesse persone di posti letto e di vitto ai loro accompagnatori non costituiscono, di regola, operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi di tale disposizione. Tale conclusione può essere diversa solo se le summenzionate prestazioni hanno carattere indispensabile per realizzare gli scopi terapeutici a cui queste ultime prestazioni sono dirette e non sono essenzialmente destinate a procurare al fornitore di tali prestazioni entrate supplementari attraverso la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di società commerciali assoggettate ad IVA.

È compito del giudice nazionale, alla luce degli elementi concreti della controversia dinanzi ad esso pendente e, se del caso, del contenuto delle prescrizioni mediche effettuate a favore dei pazienti interessati, decidere se le prestazioni fornite soddisfano tali condizioni.

Sulle spese

36 Nei confronti delle parti nelle cause principali i presenti procedimenti costituiscono incidenti sollevati dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **La fornitura, da parte delle persone di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, di servizi telefonici e dell'uso della televisione alle persone ospedalizzate, nonché la fornitura da parte delle stesse persone di posti letto e di vitto ai loro accompagnatori non costituiscono, di regola, operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi di tale disposizione. Tale conclusione può essere diversa solo se le summenzionate prestazioni hanno carattere indispensabile per realizzare gli scopi terapeutici a cui queste ultime prestazioni sono dirette e non sono essenzialmente destinate a procurare al fornitore di tali prestazioni entrate supplementari attraverso la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di società commerciali assoggettate ad IVA.**

2) **È compito del giudice nazionale, alla luce degli elementi concreti della controversia dinanzi ad esso pendente e, se del caso, del contenuto delle prescrizioni mediche effettuate a favore dei pazienti interessati, decidere se le prestazioni fornite soddisfano tali condizioni.**

Firme